

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620101150236

UDC_____

廈門大學

硕 士 学 位 论 文

中国增值税课征之宪法界限

The Constitutional Limitation on Value Added Tax (VAT)

Collection in China

韩程程

指导教师姓名: 周刚志 副教授

专 业 名 称: 宪法学与行政法学

论文提交日期: 2013 年 4 月

论文答辩时间: 2013 年 月

学位授予日期: 2013 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2013 年 月 日

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。
本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于
年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

增值税作为我国第一大税种，其之于国家财政目的之实现贡献巨大，但从纳税人权利保障角度观之，其并非“良税”，须加以限制。尊重和保障公民基本权利是宪法之核心价值所在，而量能课税作为税法的基本原则，其基本内涵蕴含着平等权、财产权、生存权以及自由权保障之理念，是连接宪法与税法的一座桥梁，亦能担当起限制增值税课征这一重任。

本文除引言和结语外，主要通过四个部分对我国增值税课征之宪法界限这一问题进行探讨。下面对该四部分主要内容分而述之。

第一部分介绍增值税的特性并且从宪法角度对其作出审视和评价。首先，简要介绍增值税的兴起与发展，进而论述增值税的主要特征。其次，依据增值税的主要特征，以宪法维度从三个方面论证其并非“良税”，此为限制增值税课征之必要性。

第二部分介绍增值税既非“良税”却以第一大税种之地位在我国长期存在的原因及发展历程。该部分的论述以“基本国策条款”与国家发展战略之转变为切入点和时间轴，“赶超型”和“比较优势”发展战略期间，增值税逐渐成为我国最重要税种，主要是为强化税收的聚财和调控功能；“科学发展”战略实施期间，增值税改革启动，逐步开始注重增值税纳税人基本权利保障。

第三部分介绍我国增值税课征应以纳税人基本权利保障作为宪法界限。首先，从宪法所涵摄的保障基本权利价值秩序来看，国家征税权理应受到基本权利之约束。其次，量能课税作为税法基本原则，其在增值税中的有效适用能够实现对我国增值税课征的限制。

第四部分介绍宪法界限下中国增值税之具体改革状况。量能课税包含着平等权保障、禁止过度课税与重复征税、对最低生活费用不予课税的思想。因此我国增值税通过进一步推进扩围改革、税制模式的真正转型、免税制度改革来实现纳税人基本权利保障。

关键词：增值税；宪法界限；量能课税

ABSTRACT

Value added tax (VAT) is the first largest tax in our country and plays an extremely important role in attaining the financial goal. But it is not a kind of “good tax” from the perspective of protection of taxpayers’ rights, so it must be restricted. Respect for and protection of citizens' fundamental rights is the core purpose of the Constitution. Then ability-to-pay principle as the basic principles of tax law contains the idea of protecting right of equality, property right and subsistence right. The ability-to-pay principle serves as a bridge across the Constitution and tax law and it also can take the responsibility for restricting VAT collection.

This paper divides into four chapters, excepting the Preface and the Conclusion. The first chapter discusses mainly the necessity for VAT which must be limited by Constitution. The second chapter discusses mainly the VAT development in China. The third chapter discusses mainly about the constitutional confines on VAT collection. The fourth chapter discusses mainly how to protect the right of equality, the property right and the subsistence right by means of implementing the ability-to-pay principle in VAT reformation.

Chapter 1: The main job of this part is to interpret the necessity for VAT being limited by constitution. firstly, this part will introduce the development and characteristics of VAT. Secondly, this part will make evaluation of the VAT from the Constitution perspective based on the above-mentioned characteristics, which will prove VAT isn't a kind of “good tax”.

Chapter 2: At this chapter, the paper will introduce the reason why VAT plays the role of the first largest tax in China for a long time and illustrate its development history. Firstly, during the period when strategy of overstepping and strategy of comparative advantages were implemented, VAT has become the main tax in our country. And its main task was to increase the revenue and control the economy. Secondly, when “Scientific outlook on development” has been implemented, the VAT reformation is

developing and the protection of taxpayers' fundamental rights should be underlined gradually.

Chapter 3: This chapter will elucidate that the constitutional confines on VAT collection in China are the protection of taxpayers' fundamental rights. Firstly, the protection of citizens' fundamental rights is the most main and core value of the constitution, so there is no doubt that the tax power must be conditioned to citizens' fundamental rights. Secondly, the ability-to-pay principle is the basic principles of tax law, so its effective implementation can realize the limits on VAT collection.

Chapter 4: This chapter will discuss mainly about the specific situation of China's VAT reformation within the constitutional confines. The ability-to-pay principle contains the idea of protecting right of equality, avoiding overtaxation and double taxation, forbidding to tax on the minimum standard of living, so we can protect taxpayers' fundamental rights by expanding the collection scale of VAT through changing the taxation mode of VAT and optimizing of VAT exemption system.

Key Words: Value added tax (VAT); constitutional confines; ability-to-pay principle

目 录

引 言	1
第一章 增值税之特性及其宪法评价	3
第一节 增值税特性.....	3
第二节 从宪法维度评价增值税——并非“良税”	5
一、增值税不利于平等课税之保障	5
二、增值税不利于过度课税之防范	7
三、增值税对“课税禁区”之侵犯	8
第二章 “基本国策条款”与我国增值税之主体税种地位	11
第一节 “基本国策条款”与一国税制安排	11
一、“基本国策条款”的规范效力	11
二、中国语境下的“基本国策条款”与税制安排.....	13
第二节 国家发展战略下增值税制度之变迁	14
一、“赶超型”与“比较优势”经济发展战略及其税制安排.....	14
二、“科学发展”理念与国家税收任务之转变	15
第三章 增值税课征与基本权保障	17
第一节 宪法中的涉税条款	17
第二节 基本权利作为增值税课征的宪法界限	18
一、基本权利条款对于限制增值税课征的意义	18
二、作为增值税课征界限的中国宪法上诸基本权利条款.....	19
第三节 实现增值税纳税人基本权利保障之量能课税原则	22
一、量能课税原则与基本权利保障	22
二、量能课税原则在间接税上之适用	23
三、我国现行增值税对量能课税之体现	25
第四章 宪法界限下中国增值税之改革	27
第一节 增值税课征与纳税人平等权保障	27
一、平等权保障与量能课税	27

二、增值税扩围之改革	28
第二节 增值税课征与纳税人财产权保障	29
一、财产权保障与量能课税	29
二、增值税税制模式之选择	31
第三节 增值税课征与纳税人生存权保障	32
一、生存权保障与量能课税	32
二、增值税免税制度之优化	33
结 语	36
参 考 文 献	37
致 谢	40

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 The Characteristics of VAT and its Evaluation from the Constitutional Perspective	3
Subchapter 1 The Characteristics of VAT	3
Subchapter 2 The Evaluation of VAT from the Constitutional Perspective —— Not a type of “Good Tax”	5
Section 1 VAT being not Beneficial to the Protection of Taxation Equality	5
Section 2 VAT being not Beneficial to the Prevention from Overtaxation	7
Section 3 “The forbidden region of Taxation” Violated by VAT	8
Chapter 2 The “Clauses of Basic National Polices” and the Main Tax Position of VAT in China	11
Subchapter 1 The “Clauses of Basic National Polices” and the Tax System in certain Country	11
Section 1 The Norm Effect of “Clauses of Basic National Polices”	11
Section 2 The “Clauses of Basic National Polices” and the Tax System in China	13
Subchapter 2 The Changes of VAT under the National Development Strategy	14
Section 1 The Tax System Prescribed under Forging Ahead Strategy and Comparative Advantages Strategy Respectively	14
Section 2 “The Scientific Outlook on Development” and the Shifts of the Tax Collection Tasks	15
Chapter 3 The VAT Collection and the Protection of Fundamental Rights	17
Subchapter 1 The Tax-related Clause in the Constitutions	17
Subchapter 2 Fundamental Rights as the Constitutional Confines of VAT Collection	18
Section 1 The Significance of the Provisions of Fundamental Rights to	

Restrictive VAT Collection	18
Section 2 The Provisions of Fundamental Rights As the Confines of VAT Collection in China	19
Subchapter 3 The Ability-to-pay Principle realising Protection of the VAT Taxpayers' Fundamental rights.....	22
Section 1 The Protection of Fundamental Rights and the Ability-to-pay Principle	22
Section 2 The Application of the Ability-to-pay Principle to Indirect Tax	23
Section 3 The Ability-to-pay Principle Embedded in Chinese VAT	25
Chapter 4 The Chinese VAT Reformation under the Constitutional Confines	27
Subchapter 1 The VAT Collection and the Protection of Taxpayers' Right of Equality.....	27
Section 1 The Protection of Right of Equality and the Ability-to-pay Principle	27
Section 2 The Reformation of Expanding the Collection Scale of VAT	28
Subchapter 2 The VAT Collection and the Protection of Taxpayers' Property Right.....	29
Section 1 The Protection of Property Right and the Ability-to-pay Principle ..	29
Section 2 The Choices of Taxation Modes of VAT	31
Subchapter 3 The VAT Collection and the Protection of Taxpayers' Subsistence Right.....	32
Section 1 The Protection of Subsistence Right and the Ability-to-pay Principle	32
Section 2 The Optimization of VAT Exemption System	33
Conclusion.....	36
Bibliography	37
Acknowledgement.....	40

引言

我国新一轮税制改革的序幕已于 2004 年拉开,此次税制改革以“结构性减税”为主要改革方案及目标。此次税改虽产生一些成效,但事实上,我国的税收收入依然每年以较快速度增长,尤其是作为我国第一大税种的增值税,^①纳税人的税收负担依然较重。美国《福布斯》杂志推出的榜单曾多次显示,中国内地的“税负痛苦指数”高居全球第二,虽然有学者指出该指数的科学性与合理性有待商榷,但不可否认,这一指数可以从某种程度上反映出我国的实际税负状况,为我们提供了一种国际比较参照。

一国税负状况与该国的税收制度密切相关。纵观世界各国的税收制度,在税种设置、税率高低、税收分权等方面千差万别,但几乎无一例外皆实行直接税与间接税相结合的复合型税制。西方发达国家通常选择以所得税为主体税种的直接税制,而中国是以间接税为主的税制,增值税为中国第一大税种。间接税具有隐蔽性、累退性等天生的缺陷,使得纳税人在不知不觉中缴纳了大量的税,却无“税感”,增值税纳税人的基本权利全然得不到保障。日本著名税法学家北野弘久对于间接税一直持反对态度,认为其并非“良税”。^②而从另一侧面看,增值税作为最典型的间接税能够实行多环节、多阶段的普遍征收,税源充裕、税域较宽,能够保证充裕的财政收入。因此,作为发展中国家的中国由于经济发展的需要,增值税将会作为一个重要税种长期存在。但正如台湾学者葛克昌所言“国家课税权乃权力怪兽,必须驯服在宪法秩序之下。”^③因此,探讨增值税课征的宪法界限成为一个紧要课题。

如何对增值税实行宪法限制?我国宪法中的关涉税的条款仅仅有第五十六条:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”这一单薄条款,该条款往往被学者们解释为是从维护国家权力,保证人民履行义务的角度出发制定的,而以该税条款作为保障纳税人权利、限制国家征税权之观念较为淡薄。但是,宪法上税

^① 据中华人民共和国财政部网站公布的财政数据,2011 年全国税收总收入完成 89720.31 亿元,比上年增加 16509.52 亿元,同比增长 22.6%。其中,作为中国第一大税种的增值税,2011 年实现收入 24266.64 亿元,同比增长 15.0%,国内增值税收入占税收总收入的比重 27%;2012 年全国税收总收入完成 100600.88 亿元,同比增长 12.1%,增值税实现收入 26415.69 亿元,同比增长 8.9%,其中,国内增值税收入占税收总收入的比重为 26.2%。

^② 参见[日]北野弘久.税法学原论(第四版)[M].陈刚、杨广建等译,北京:法律出版社,2004.14-16.

^③ 葛克昌.所得税与宪法[M].台北:台湾翰芦图书出版有限公司,2003.110.

条款的缺失并不应该成为我国纳税人基本权利无法得到切实保障的理由。国家征税权理应受到基本权利之约束，纳税人基本权利之保障即构成国家税权的边界。同时，要确保基本权利在税法领域的有效落实，使其成为纳税人权利保障之法，必须仰赖于税法基本原则的规范和引导。而量能课税原则作为税法的实质价值原则包含现代宪治民主、人权和法治的理念与价值追求，能够当此大任，在我国现阶段以及未来的增值税改革过程中应当始终贯彻量能原则，以期实现增值税纳税人基本权利之实现。因此，本文试图从纳税人基本权利保障出发，以量能课税原则为法理依据来探讨我国增值税发展和改革问题。

第一章 增值税之特性及其宪法评价

第一节 增值税特性

增值税 (Value-Added Tax) 最早是由美国学者所倡导, 其中一位重要的增值税拥护者亚当斯 (T. S. Adams) 早在 1911 年就提倡将增值额作为征税依据。并于 1921 年, 在其发表的文章《联邦所得税的基本问题》中陈述了他支持增值税的原因, 亚当斯认为增值税是对商业部门征税的所有税种中最有效和最令人满意的一种。稍后的格哈德教授 Gerhard Colm 以及另一位学者保罗 (Paul Studensky) 也是增值税热情的倡导者。^①与此同时, 德国学者西门子 (C. F. Siemens) 也提出实行增值税的设想, 并且在其著作《改进的周转税》中叙述了该税制的内容。虽然增值税理论起源于美国和德国, 但由于种种原因, 增值税在两国长期是作为形而上的存在, 并未形成一种税收制度。而真正形而下的实施增值税的则要追溯到上世纪 50 年代的法国, 法国增值税的实施是为了补救第二次世界大战后严重的财政危机。增值税在法国实施之后的短短几十年便迅速风靡全球, 到目前为止, 全世界已有 170 多个国家和地区实施了增值税, 正如国际货币基金组织的增值税专家爱伦·A·泰特所言: “增值税的兴起堪称世界一绝, 没有任何税种能像增值税那样, 在短短 30 年左右的时间里从理论到实践横扫世界, 使许多原来对其抱怀疑态度的学者回心转意, 令不少将其拒之门外的国家改弦更张”。^②

从理论上讲, 增值税是指在货物流转或者劳务提供过程中的各阶段、各环节, 以货物和劳务为征税对象, 以增值额为计税依据的一种间接税。增值税的性质不同于所得税以及传统的商品劳务税, 因此, 早期提出增值税设想的亚当斯将他的建议描述为设立一个“经过改造的企业所得税”, 西门子则将他的建议说成是要推荐一个“精巧的销售税”。^③增值税作为一项税收制度能在短时间内以迅猛之势风靡全球, 其独特的优越性自不言而喻, 但也存在着不可避免的自身缺陷。笔者从以下几个方面分析增值税的特性:

首先, 增值税具有转嫁性。尽管从形式上看, 增值税并非由税务机关直接向

^① RICHARD W. LINDHOLM. The Origin of The Value-added Tax[J]. 6J. Corp. L. 1980-1981:(12).

^② [美]爱伦·A·泰特. 增值税国际实践和问题[M]. 国家税务总局税收科学研究所译. 北京:中国财政经济出版社, 1992. 4.

^③ 各国税制比较研究课题组. 增值税制国际比较[M]. 北京:中国财政经济出版社, 1996. 5.

消费者征收，而是由生产者和经营者在生产与销售过程中的各个中间环节分阶段向税务机关缴纳。但实质上，纯粹的增值税是对货物和劳务的最终消费支出征税。易言之，生产者和经营者实际上只是代政府征收税款，代消费者缴纳税款，纳税人生产经营每一阶段上所征的税款都全部包含在消费者所支付的价格中，纳税人已付的税款在每次销售时都将从消费者那里得到补偿，消费者才是增值税的最终负担者。^①由于这一特点，增值税纳税人的“税收痛苦指数”最低，使财政收入得到保证。但同时，也正因为这一点，增值税很容易沦为国家的“收入机器”，公民的财产在不知不觉中不断减少。

其次，增值税是一种普遍征收的税。其税基宽、税源广，凡是商品生产、流通、劳务交换过程中发生的增值额都应当征税。所以，课税对象不仅涉及商品生产、批发、零售和各种服务业，还可延伸至农业。这一特点使得增值税有利于税制的简化和统一，并且保证了税源的充足。但同时，正是这一特点使得增值税在社会生活巨细方面都进行了课税，包括一些最低生活必需品，这不利于社会民生的保障。

第三，增值税课征环环相扣，避免重复征税。增值税对劳务和商品生产及销售过程中的多个环节多个阶段进行征收，每一环节每一阶段只对增值额部分征收，并且在上一阶段已经缴纳的税额将会在下一阶段予以扣除，如此每一个征税环节即形成一个紧密联系的链条，避免重复征税的发生。但是，这只是理想中的增值税，要实现这一目标，必须要有完整的会计制度和税收征管制度相配合，如果不具备相关条件则反而会加重重复征税的程度，因为任何一个环节没有完全抵扣已缴纳税额，都会使链条中断，余下环节将环环加重。如此，避免重负征税的目标没有达到，反而对纳税人的财产和经营自由都产生了不利影响。

最后，增值税是一个中性税种。由于增值税具有普遍征收的特征，而且理想中的增值税通常采用比例税率和单一税率，因此对经济领域的各个部门、各个环节实行平等征税。因此，可以实现最小程度的“扭曲”^②社会经济的目标，有利于税收经济公平的实现。然而，单一的比例税率的采用，会引发累退性的产生。即

^① 全国人大常委会预算工作委员会. 增值税法律制度比较研究[M]. 北京:中国民主法制出版社, 2010. 5.

^② 所谓“扭曲”，是指社会的各种经济成员的决策由于受环境限制而改变的现象。生产者应当根据市场需要和自身条件，自行决定生产何种商品、生产多少以及采用何种生产方式，并自行决定生产何种商品、生产多少以及采用何种生产方式，并自行决定商品的销售时间、销售地点和销售方式；消费者应当根据自己的需要和爱好，自行选择消费商品还是去旅游，消费何种商品以及消费多少。生产者和消费者的选择不应受到任何外在因素的限制，如果税收对生产者和消费者的选择产生影响，这就是税收的“扭曲”。引自范德·P·甘地. 直接税与间接税. 载于李剑宝. 增值税理论与管理[M]. 大连:东北财经大学出版社, 1992. 8.

不同收入阶层在商品购买和消费中实际承担的税负相对于其收入比重是递减的，收入越高，其所负担的税收比例越低，不符合税收的社会公平的原则。^①

第二节 从宪法维度评价增值税——并非“良税”

判断某一税制是否为“良税”，诸如威廉·配第、倭士第、亚当·斯密、阿道夫·瓦格纳等各国经济学家、财税学家均提出了良好税制的判断标准和原则，但这些标准多从经济学、财政学视角提出，很少嵌入宪法整体价值立场。现代宪政国家已不再满足于传统形式法治主义的一般要求，而追求以人格尊严为中心的实质宪政国家。^②正如我国台湾地区学者黄俊杰所言，“税法必须符合正义之理念，而为正义之法。在实质意义之法治国家中，税捐仅当其系符合宪法价值秩序下正义之要求时，才具有正当化之基础。因此，税捐正义是作为宪法的基本原则，亦为税法之核心价值”。^③而人权保障是宪法的最高价值，也是税捐正义之核心内容。因此，是否有利于基本权利保障是从宪法角度评价增值税的重要标准。日本税法学巨擘北野弘久的“北野税法学”就是以宪法理论和基本权利理论为基石，他是直接税的倡导者，反对间接税，尤其是大型间接税，“因为间接税存在种种弊端，特别是它的政治危害很大。在间接税情况下，纳税人通常在法律上被置于“植物人”的地位，纳税人在国民主权原理下所享有的监督权、控制租税国家的权利几乎不可能实现。身为主权者的大多数纳税人（国民）在间接税中不能享受从法律上保护的任何权利，这对于一个租税国家来说，无疑是一个重大的法律问题。甚至可以说，如果一个国家的消费税占据了个国家财政的中枢，就会导致国民不能监督、控制租税国家运行状况的可怕局面”。^④下面笔者根据增值税之特性，逐一分析其在基本权利保障方面所存在的种种弊端。

一、增值税不利于平等课税之保障

在漫长的历史长河中，平等作为人类社会的基本价值观念中最受关切、最深入人心的命题，早在公元前六世纪的古代雅典，政治家、立法者梭伦便言道：“制

^① 邓子基. 税种结构研究[M]. 北京: 中国税务出版社, 2000. 142.

^② 秦前红. 论宪法上的税[J]. 河南财经政法大学学报, 2012, (3): 56.

^③ 黄俊杰. 税捐正义[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004. 2.

^④ [日]北野弘久. 税法学原论(第四版)[M]. 陈刚、杨广建等译, 北京: 法律出版社, 2004. 21.

定法律，无贵无贱，一视同仁，直道而行，人人各得其所”，^①这可以说是人类最早的平等观念。从此，平等就开始成为人们讽诵呼吁的主题。而近代的平等观则是欧洲启蒙运动的产物，洛克《政府论》中“人类天生都是自由、平等和独立的”、卢梭《社会契约论》中“每个人都生而自由平等”的叙述便是其中典型。平等观念从政治理想蜕变为法律文本，则要追溯到 1776 年美国《独立宣言》中的“人人生而平等”和 1789 年法国《人和公民权利宣言》中“在权利方面，人们生来是而且始终是自由平等的”。至今，平等原则已经成为法治国家一项重要的宪法原则，平等权已经成为法治国家所保障的公民的基本权利。平等权在税收领域的具体体现则是平等课税原则，正如德国学者 Klaus Tipke 所言，“平等原则是税法之大宪章”。^②如《西班牙宪法》第 31 条规定：“全体公民视经济能力并据以平等和渐进的原则制定的公正的税收制度为维持公共开支做出贡献……”《巴拉圭宪法》第 47 条规定：“平等是征税的基础。”在一定的意义上来说，租税法原则是解释和适用税法的指导性原则，而课税平等原则则是税收立法的基准，其指导税收立法的制定。^③

增值税作为最典型的间接税，相较于直接税是不利于平等课税的，尤其是不利于社会公平的实现，反起到“劫富济贫”的效果。直接税的课税对象主要为公民个人的所得和财产，并采取累进税率，对不同收入者区别征收，税收负担随着收入的增长而增长，可有效调节收入水平差距和社会财富分配。而增值税却不然，以消费为税基，其税赋实际负者担为广大消费者，并不区别不同消费者的实际收入状况和负担能力如何，实行普遍征收。收入越高，消费所占支出的比例越低，所纳税额占收入的比重就越小；而反之，收入越低，所纳税额占收入的比重就越大，低收入者增值税负要高于高收入者，即上一节所提到的累退性。同时，增值税的征收增加了直接面向消费者的应税货物和劳务的成本，因为消费者需要价格与税额共同支付。如果货币政策支持这一成本的增加，增值税额就反映在应税货物和劳务的价格上，因此增值税征收可能会引起物价上涨和通货膨胀，这使得低收入者的生活负担更加比高收入者沉重。显而易见，上述种种并不符合平等课税原则，即不利于纳税人平等权的保障。

^① [古希腊]亚里士多德. 雅典政制[M]. 中国大百科全书(法律卷). 北京: 中国全书出版社, 1998. 15.

^② 转引自黄俊杰. 税捐正义[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004. 3.

^③ 秦前红. 论宪法上的税[J]. 河南财经政法大学学报, 2012, (3): 61.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库